

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS**  
**UNIDADE ACADÊMICA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA**  
**MBA EM CONTROLADORIA E FINANÇAS**

**JULIANO SCUSSEL**

**ESTUDO DE CASO EM UM GRUPO EMPRESARIAL DO RAMO VITIVINÍCOLA**  
**DA REGIÃO DA SERRA GAÚCHA**

**BENTO GONÇALVES**  
**2015**

**JULIANO SCUSSEL**

**ESTUDO DE CASO EM UM GRUPO EMPRESARIAL DO RAMO VITIVÍNICOLO  
DA REGIÃO DA SERRA GAÚCHA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Controladoria e Finanças pelo MBA em Controladoria e Finanças da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Ms. Jonas Ismael da Silva

**BENTO GONÇALVES**

**2015**

**JULIANO SCUSSEL**

**ESTUDO DE CASO EM UM GRUPO EMPRESARIAL DO RAMO VITIVINÍCOLA  
DA REGIÃO DA SERRA GAÚCHA**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado como requisito parcial para  
obtenção do título de Especialista em  
Controladoria e Finanças pelo MBA em  
Controladoria e Finanças da Universidade  
do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Aprovado em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Componente da Banca Examinadora – Instituição a que pertence

---

Componente da Banca Examinadora – Instituição a que pertence

---

Componente da Banca Examinadora – Instituição a que pertence

## RESUMO

O trabalho tem por objetivo identificar qual é o impacto na economia tributária com a unificação de empresas do mesmo grupo empresarial do ramo vitivinícola da região da Serra Gaúcha optando pelo Lucro Real, em comparação ao atual regime de tributação no Lucro Presumido, onde tributam individualmente por empresa. Procurou-se na literatura disponível a fundamentação teórica sobre os diferentes temas relacionados ao Planejamento Tributário, fazendo uma abordagem dos conceitos principais sobre o assunto. Abordando a Contextualização da Tributação Brasileira, o Sistema Tributário Nacional, os Sistemas de Tributação e o Planejamento Tributário. Na metodologia deste estudo classificou-se quanto a sua natureza uma Pesquisa Aplicada, quanto aos objetivos utilizou-se do Estudo de Caso, quando se refere aos procedimentos técnicos enquadrou-se como uma Pesquisa Documental e por fim quanto a abordagem do problema, utilizou-se da Pesquisa Quantitativa. Os resultados obtidos na apresentação e análise do estudo evidenciaram que uma possível substituição na sistemática de tributação do grupo empresarial que é o Lucro Presumido para o Lucro Real seria desvantajosa onerando com um pagamento a maior à título dos tributos como: o PIS, a COFINS, o IRPJ, e a CSLL. Concluindo que a sistemática de tributação pelo Lucro Presumido da qual a empresa é optante é mais vantajoso.

**Palavras Chaves:** Planejamento Tributário. Lucro Presumido. Lucro Real.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Apuração Trimestral – Lucro Presumido.....	22
---	----

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – PIS e da COFINS – Lucro Presumido.....	39
Quadro 2 – IRPJ – Lucro Presumido.....	40
Quadro 3 – CSLL – Lucro Presumido.....	41
Quadro 4 – PIS e da COFINS Saída – Lucro Real.....	44
Quadro 5 – PIS e da COFINS Entrada – Lucro Real.....	44
Quadro 6 – PIS e da COFINS Saldo a Recolher – Lucro Real.....	44
Quadro 7 – Demonstrativo de Resultado de Exercício Consolidado.....	46
Quadro 8 – Demonstrativo Lucro Real – LALUR.....	48
Quadro 9 – IRPJ – Lucro Real.....	49
Quadro 10 – CSLL – Lucro Real.....	49
Quadro 11 – Comparativa Lucro Presumido X Lucro Real.....	50

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Gráfico Comparativo Lucro Presumido X Lucro Real.....	51
---	----

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	8
1.2 OBJETIVOS .....	11
<b>1.2.1 Objetivo Geral.....</b>	<b>11</b>
<b>1.2.2 Objetivos Específicos.....</b>	<b>11</b>
1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	12
1.4 JUSTIFICATIVA.....	12
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>15</b>
2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO .....	15
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	16
2.3 SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO.....	21
<b>2.3.1 Lucro Presumido.....</b>	<b>21</b>
<b>2.3.2 Lucro Real.....</b>	<b>25</b>
2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	28
<b>2.4.1 Elisão fiscal, evasão fiscal e sonegação fiscal.....</b>	<b>30</b>
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>32</b>
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	32
3.2 UNIDADE DE ANÁLISE.....	33
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS.....	34
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS.....	34
3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E ESTUDO.....	35
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>36</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	36
4.2 A UNIFICAÇÃO DE TODAS AS EMPRESAS QUE COMPÕEM O GRUPO EMPRESARIAL.....	38
<b>4.2.1 Apuração com base no lucro presumido.....</b>	<b>38</b>
<b>4.2.2 Apuração com base no lucro real.....</b>	<b>42</b>
4.3 COMPARATIVO LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL.....	50
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>54</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>56</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho está dividido em quatro capítulos. No primeiro capítulo, na introdução, tem-se a definição do problema, os objetivos, a delimitação do tema e a justificativa.

No segundo capítulo aborda-se a fundamentação teórica disponível na literatura sobre os diferentes temas relacionados ao Planejamento Tributário, fazendo uma abordagem dos conceitos principais sobre o assunto. Aborda-se a Contextualização da Tributação Brasileira, o Sistema Tributário Nacional, os Sistemas de Tributação e o Planejamento Tributário.

Já, no terceiro capítulo apresenta-se a metodologia que foi utilizada para o desenvolvimento do estudo. Evidenciou-se o delineamento da pesquisa, a Unidade de Análise em que será aplicado o Estudo de Caso. Após identificou-se as técnicas de coleta e análise dos dados. E por fim, relata-se as limitações encontradas no desenvolvimento do estudo.

O quarto capítulo apresenta o estudo de caso realizado em um grupo empresarial do ramo vitivinícola da Região da Serra Gaúcha. Primeiro caracterizou-se a empresa, a unificação de todas as empresas que compõem o grupo empresarial, apresentando a sistemática do Lucro Presumido e do Lucro Real. Após elabora-se um comparativo entre as duas sistemáticas de tributação e uma análise do caso.

E, por fim, são descritas as conclusões do estudo, e as referências.

### 1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

O Brasil possui um sistema tributário dos mais complexos e mais onerosos do mundo. O efeito dos tributos incidentes sobre as atividades empresariais, sejam eles na esfera municipal, estadual ou federal tem levado as empresas a serem menos competitivas, dado que o Sistema Tributário Nacional na forma como está configurado acaba ficando oneroso. O Brasil é um dos países com maior carga tributária do mundo. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário IBPT (2015), em média, 33,4% do faturamento das empresas é destinado ao pagamento de tributos.

O autor Lukic (2012, p.5) possui o seguinte entendimento sobre a tema dos tributos:

O Contribuinte tende a ver o tributo como uma interferência estatal em seu patrimônio, de outro, o tributo representa um pilar fundamental para o funcionamento e funções do Estado. O tributo está no meio termo entre a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios e a necessidade do Estado em arrecadar.

Ademais, o País encontra-se no *ranking* mundial como um dos maiores arrecadadores de tributos e do outro lado encontra-se em uma das últimas posições no que diz respeito ao retorno destes tributos na forma de prestação de serviço público. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, IBPT (2015), o Brasil continua oferecendo péssimo retorno aos contribuintes, no que se refere à qualidade do ensino, atendimento de saúde pública, segurança, saneamento básico, entre outros serviços. O estudo aponta que, apesar de terem carga tributária muito próxima à do Brasil, que em 2013 foi de 35,04% do PIB, a Islândia (35,50%), Alemanha (36,70%) e Noruega (40,80%) estão muito à frente no que se refere a aplicação dos recursos em benefício da população, ocupando a 14<sup>a</sup>, 15<sup>a</sup> e 18<sup>a</sup> posições.

Estes tributos podem ser calculados com base nas Demonstrações Contábeis elaboradas pelas empresas. As empresas utilizam o conjunto das Demonstrações para a análise de informações da situação econômico-financeira e para cálculos dos tributos, buscando satisfazer algumas das diversas necessidades de informações. Na visão de Santos e Meirelles (2012, p. 279) “entre os usuários das demonstrações incluem-se investidores atuais e potenciais, empregadores, credores por empréstimos, clientes, fornecedores, credores comerciais e o próprio governo”.

Ainda, sob a análise de (SANTOS; MEIRELLES, 2012), nas Demonstrações Contábeis estão contidas todas as informações das quais são necessárias para que, o gestor possa ter subsídios para a tomada de decisão ou para um usuário externo analisar a viabilidade em fazer um investimento na organização.

Além das decisões que o gestor toma no presente com o intuito de decidir possíveis investimentos ou necessidade de financiamentos, as Demonstrações Contábeis podem ajudar, através das tendências econômicas, no sentido de tornar a empresa mais eficiente, aumentando as operações e tornando-a mais rentável. Através da evolução das informações, é necessário poder, mediante técnicas avançadas planejar o futuro da empresa no que diz respeito a fazer com que a

organização de forma lícita diminuía o recolhimento de tributos. Para tanto, existe uma ferramenta que se torna indispensável para essa tarefa, sendo ela o Planejamento Tributário.

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige certo conhecimento técnico e bom senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio a concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte (SIQUEIRA; CURY; GOMES, 2010).

O estudo sobre o Planejamento Tributário surgiu da necessidade percebida dentro do ambiente corporativo. A questão apresentada possui grande relevância para sua realização, apresentando uma nova forma de estruturação do grupo empresarial através da unificação de várias empresas em apenas uma única, e a segunda é conhecer uma possível redução de tributos com o intuito de torná-la mais eficaz de forma idônea dentro dos preceitos da Legislação Tributária Brasileira.

Assim, para fundamentar o estudo, será realizado um levantamento na literatura disponível sobre os principais conceitos que envolvem o tema Planejamento Tributário. Serão abordados conceitos de tributos e seus congêneres; conceituação de Planejamento Tributário; além das formas de tributação existentes no Brasil. Além disso, serão apresentados os tributos incidentes nas operações da pessoa jurídica com fins lucrativos.

A proposta para este estudo é desenvolver um estudo de caso onde seria extinguir todas essas empresas que compõem um grupo empresarial do ramo vitivinícola da região da Serra Gaúcha e permanecer apenas uma que operasse com todas essas atividades empresariais e trocando a forma de tributação para o Lucro Real com o intuito, através deste planejamento verificar uma possível economia tributária ou concluir que desta forma como estão estruturadas acabam sendo vantajosas para o grupo empresarial na questão da tributação, levando em conta que atualmente todas são tributadas pelo Lucro Presumido.

Dada a relevância do assunto nas organizações, o tema proposto para esse trabalho visa apresentar um planejamento tributário que permita uma visão de uma possível economia tributária de forma lícita a um grupo empresarial do ramo vitivinícola da região da Serra Gaúcha.

Em conjunto, os dois principais enfoques trabalhados neste estudo, proporcionarão uma atualização do conteúdo, bem como o conhecimento na prática da literatura apresentada.

A definição do problema de pesquisa foi elaborado com base na delimitação do tema e levando em consideração a necessidade percebida no dia a dia no desenvolvimento das atividades profissionais do pesquisador. Assim, nesse estudo tem-se como objetivo responder ao seguinte questionamento:

Qual é o impacto na economia tributária com a unificação de empresas do mesmo grupo empresarial do ramo vitivinícola da região da Serra Gaúcha?

No próximo item será apresentado o objetivo geral e específicos que norteiam o estudo desenvolvido.

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Identificar qual é o impacto na economia tributária com a unificação de empresas do mesmo grupo empresarial do ramo vitivinícola da região da Serra Gaúcha optando pelo Lucro Real, em comparação ao atual regime de tributação no Lucro Presumido, onde tributam individualmente por empresa.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Propor a unificação de todas as empresas que compõem o grupo empresarial de forma a constatar uma possível economia tributária através da sistemática de tributação do Lucro Real permitido pela legislação vigente no País.
- b) Comparar a possível economia tributária surgida com a unificação deste grupo empresarial com o regime tributário atual de cada uma dessas empresas.

No próximo item será apresentado a delimitação do tema que norteia o estudo desenvolvido.

### 1.3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O estudo sobre o Planejamento Tributário neste grupo de empresas do ramo vitivinícola da região da Serra Gaúcha, está limitado as sistemáticas de tributação com base no Lucro Real e Lucro Presumido. Neste sentido, a sistemática com base no Lucro Arbitrado será desconsiderada para fins de estudo, pois a sua aplicabilidade muitas vezes é imposta pelo fisco, além de ser desvantajosa, pois parte das alíquotas do Lucro Presumido, com uma majoração de 20%. Da mesma maneira, a tributação com base no Simples Nacional, será desconsiderada, pois a atividade de fabricação de vinhos, um dos objetos sociais destas empresas não é permitido, além do faturamento ultrapassar o limite para essa forma de tributação. Assim, o estudo com base nestas duas sistemáticas seria inválido para sua aplicabilidade.

O estudo realizado somente levará em consideração, com bases nestas duas sistemáticas de tributação, o Lucro Real e o Lucro Presumido. Limita-se a análise dos tributos, como: ao Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e a Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL. Serão desconsiderados tributos que não são alterados com a mudança da sistemática de tributação, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), dentre outros. No próximo item será apresentada a justificativa que norteou o desenvolvimento do estudo.

### 1.4 JUSTIFICATIVA

A Área Tributária é o ramo da Contabilidade que se dedica ao estudo dos princípios, conceitos, técnicas, métodos e procedimentos aplicáveis a apuração dos tributos devidos pelas empresas, e a busca de alternativas para a redução da carga tributária (POHLMANN, 2010). Um profissional do ramo da Contabilidade precisa dominar esse assunto com maestria, pois o assunto sempre está em pauta na forma de reduzir-se os tributos de forma idônea.

O problema de pesquisa ao qual se propõem aprofundar o estudo, surgiu da necessidade percebida no dia a dia no ambiente corporativo. A questão apresentada reveste-se de dois grandes argumentos para a sua realização: o primeiro, a necessidade em apresentar à empresa uma nova forma de sua estruturação enquanto grupo empresarial, e a segunda através deste trabalho poder conhecer uma possível redução de tributos de forma a torna-la mais eficaz, idoneamente, dentro dos preceitos da Legislação Tributária Brasileira.

Uma observação que vai ao encontro do conceito para o entendimento do assunto, é citado por Fabretti (2005, p. 28), “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais, menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário”.

O estudo do tema será relevante para o crescimento do conhecimento do pesquisador nesta área, e também para a empresa. O estudo de caso proporcionará novos conhecimentos, para que se possa dominar o assunto com maior propriedade e ao passo que se atinge essa etapa, poder identificar situações dentro da organização e tratá-las para que propiciem a empresa uma forma eficaz e lícita de utilização de seus recursos, já que o momento obriga as empresas a se reinventarem em todas as suas formas para enfrentar períodos de turbulência. Além disso, poder contribuir para a construção do conhecimento nesta área.

O tema Tributo, é um assunto relevante para toda a sociedade em geral. É extremamente importante que todo o cidadão saiba como surgem os tributos, que em suma, nascem principalmente com base no faturamento das empresas. Desta forma, são através destes tributos gerados e recolhidos ao governo federal, estadual ou municipal, que fazem frente ao custeio dos serviços públicos que são prestados as pessoas civis. Por isso, é através destes recursos, que movimentam a economia local, aumentando postos de trabalho e desenvolvendo a região.

Assim, um planejamento tributário bem elaborado e de acordo com a legislação tributária nacional faz toda a diferença às organizações, principalmente quando este evidência uma diminuição dos tributos, principalmente em momentos em que a ordem, é economizar.

Diante das justificativas apresentadas acima, entende-se que o tema proposto é de grande utilidade para fins acadêmicos, científicos e profissionais.

No próximo capítulo será apresentado o Referencial Teórico sobre os temas que são relacionados ao Planejamento Tributário.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para melhor entendimento dos assuntos que circundam o Planejamento Tributário, far-se-á uma abordagem que trará ao conhecimento, os conceitos principais sobre o assunto. Será abordada a Contextualização da Tributação Brasileira, o Sistema Tributário Nacional, os Sistemas de Tributação e o Planejamento Tributário.

### 2.1 CONTEXTO HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO

A história da tributação brasileira evolui ao longo dos séculos. Antes de se conhecer o atual sistema de tributação, é importante trazer ao conhecimento como se apresentava a tributação nos primeiros anos, ainda quando o País, era uma colônia de exploração de Portugal.

A tributação sobre a riqueza produzida no Brasil iniciou por volta do ano de 1530, ainda na época em que o Brasil era uma colônia de exploração da Coroa Portuguesa. Naquele tempo a única produção que acontecia, era a extração do pau-brasil. No momento em que se encontrava, o imposto pago era direcionado para a Coroa Portuguesa, mas não acontecia em forma de espécie, e sim, era pago e entregue um percentual de 20% (vinte por cento) sobre o que era produzido do próprio pau-brasil. Como acontece nos dias atuais, naquele tempo existiam pessoas que exerciam o poder de cobrar esse tributo, e essa profissão era prerrogativa dos “rendeiros” ou “cobradores de rendas” (ALMEIDA, *apud* BARROS, 2012).

A forma de tributação daquela época não era feita de forma tão clara, como aquela que se conhece. A forma que foi definida era pelas quotas de impostos, que ficou conhecido como *quantum*. Assim se estabeleceu que seria cobrada daqueles que aqui residem, um quinto de tudo que foi produzido, o que difere-se é que neste momento, seria pago na forma de bens, ouro ou prata, não mais se admitia receber com os mesmos produtos que eram produzidos ou explorados. Todos esses bens que eram arrecadados, serviram única e exclusivamente para sustentar a Corte, e o restante era remetido à Corte Portuguesa, o que resultou em um baixo investimento na região, resultando em uma colônia de exploração (SILVA, *apud* BARROS, 2012).

Sob a óptica de análise de Siqueira, Cury, Gomes (2010, p. 6)

Isso não é mera coincidência, porque a investidura do governo federal, ou nas duas outras esferas, no poder de tributar o sujeito passivo, superou o quinto então exigido pela Coroa Portuguesa. No último século, o Brasil recolheu de seus contribuintes o triplo da arrecadação de tributos que passou de 10% do PIB em 1900 para 34% do seu total em 2007. Atualmente o Brasil já é recordista em arrecadação, sendo responsável pelo incremento do Produto Interno Bruto Nacional na ordem de 36,45% do seu total. Logo, se estivesse sobre o império da Coroa Portuguesa o “quinto” teria se tornado a terça parte.

A terceira alteração no sistema de tributação da época se deu com a chegada em 1807, do Rei Dom João VI, que além de trazer a estrutura tributária que era utilizada em Portugal, promoveu a criação de duas instituições, que ainda permanecem ativas dentro do Sistema Tributário Nacional vigente nos dias atuais, que foi a fundação do Tesouro Nacional e do Banco do Brasil. Além disso, o então Rei, promoveu a abertura dos portos marítimos as nações que mantinham relações comerciais com Portugal, marco este que dava início ao comércio Internacional. (SARAIVA, *apud* BARROS, 2012).

O último grande acontecimento sobre a história inicial da tributação Brasileira foi a aprovação da Constituição Federal de 1988, onde estão fundamentados os pilares essenciais do Sistema Tributário Nacional. É através da Constituição Federal em conjunto com o Código Tributário Nacional, em que regulam as relação entre o sujeito passivo, obrigado a atender a legislação em curso e o ente público, onde é definido o limite no poder de tributar, a criação de impostos, ou seja, é através destas normativas em que é possível delimitar o poder do Estado sobre o contribuinte e as obrigações do sujeito passivo para com este, definido o bom ordenado da relação em que ambos manterão (MARTINS, *apud* BARROS, 2012).

No próximo item será apresentado o Sistema Tributário Nacional.

## 2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O gênero Tributo está definido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, como “Tributo é toda a prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Os Tributos poderão ser apresentados na forma de Impostos, Taxas, e Contribuições de Melhoria. Além das Contribuições Sociais descrita no artigo 149º da Constituição Federal de 1988 e dos

Empréstimos Compulsórios descritos no artigo 148º da Constituição Federal de 1988.

De acordo, com o artigo 145º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, poderá a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituir os Impostos. De acordo, com o parágrafo 1º do mesmo artigo traz a seguinte redação:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Sob, a análise do artigo 17º, da Lei 5.172 de 25 de Outubro de 1966, que institui o Código Tributário Nacional, traz a seguinte definição para Imposto: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Os impostos podem ser criados por cada ente federativo, a União, os Estados e Distrito Federal ou os Municípios, estes possuem a prerrogativa de criação de determinados impostos. Com base no artigo 153º da Constituição Federal de 1988, cabe a União, instituir impostos sobre, as importações, exportações, rendas, produtos industrializados, operações de câmbio, e da propriedade rural.

De acordo com o artigo 155º da Constituição Federal de 1988, os Estados e o Distrito Federal, ficam autorizados a instituir impostos sobre a transmissão de *causa mortis* e doação, sobre a circulação de mercadorias e propriedade de veículos automotores.

Aos Municípios, fica autorizada a criação de impostos sobre a propriedade predial e transmissão *inter vivos* e serviços de qualquer natureza, matéria disciplinada no artigo 156º da Constituição Federal de 1988.

Ainda, de acordo com a Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145º, inciso II, define que a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios, eles podem instituir na forma desta Constituição, Taxas. O fato gerador para essas taxas, são pelo exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição.

O artigo 150º da Constituição Federal de 1988, inciso V, estabelece que é vedado a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, estabelecer limitação ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais,

ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização das vias mantidas pelo Poder Público.

As Contribuições de Melhoria, decorrentes de obras públicas são tributos, previstos no artigo 145º da Constituição Federal de 1988. Poderão, elas serem instituídas pela União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Ainda de acordo com a Constituição Federal, o fato gerador será o acréscimo do valor no imóvel nas áreas onde foram instituídas as Contribuições de Melhoria.

Conforme o Código Tributário Nacional em seu Artigo 81º:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

No Parágrafo 1º do artigo 81º, faz menção a forma de como deva ser atribuída a cada imóvel a parcela relativa a contribuição de melhoria, a qual se dará mediante o rateio da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição.

Outros tipos de tributos são as Contribuições Sociais, de intervenção no domínio econômico, e de interesse de categorias econômicas e profissionais, estão previstas nos artigos 149º e 149º-A da Constituição Federal de 1988. São de competência exclusiva da União, instituí-las. Poderá, exclusivamente, os Municípios e o Distrito Federal, no que diz respeito ao custeio do serviço de iluminação pública, instituir contribuição para suprir o custo do serviço, observadas as disposições legais para a sua criação.

No parágrafo 2º do artigo 149º, inciso I, faz menção que as receitas decorrentes da exportação não terão a incidência das contribuições sociais. Já, ao longo do inciso III, faz menção que produtos estrangeiros e serviços oriundos de importação serão alcançados pelas contribuições sociais.

Também tem-se como tipo de tributo os Empréstimos Compulsórios, conforme a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 148º, inciso I e II, elenca em quais hipóteses poderão ser criados, pela União, mediante Lei Complementar, que serve:

- a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Ainda, sob análise do artigo 148º, o seu Parágrafo Único, é enfático em afirmar, que os recursos que foram obtidos através dos Empréstimos Compulsórios deverão ser vinculados a despesa que foi provisionada para a sua criação.

De acordo com Pohlmann (2010), os principais tributos incidentes sobre a maior parte das empresas são:

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) – está sob competência da União a administração deste Tributo. O fato gerador tem incidência sobre o lucro das empresas e auferimento de rendas sob as diversas formas existente. O IRPJ, poderá, por opção da empresa, ser tributado com base no Lucro Presumido de forma que seu recolhimento ocorrerá de forma trimestral ou com base no Lucro Real, apurado de forma trimestral ou anual (POHLMANN, 2010).

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)- é administrado pela União. A incidência desse tributo ocorre na produção de produtos industriais ou de estabelecimentos que gozem de equiparação ao industrial. A forma de apuração em regra geral, é de forma mensal. No caso, deste tributo, independe a sua opção de tributação, Lucro Presumido ou Real, por esse tributo não ter o mesmo fato gerador do que o IRPJ, terá a mesma aplicabilidade em qualquer empresa. (POHLMANN, 2010).

O Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)- é de competência dos Estados da Federação e do Distrito Federal a sua instituição e administração. O fato gerador se materializa na efetiva circulação de mercadorias, nas prestações de serviços, não alcançadas pelo Imposto de Serviços, de competência dos municípios e nos serviços de comunicação. Em sua maior preponderância é apurado de forma mensal. Cada ente federativo, tem poder para instituir regras próprias sobre este tributo. Independentemente da forma de tributação da empresa, a incidência desse tributo se dará, sem qualquer distinção entre uma opção ou outra (POHLMANN, 2010).

O Imposto Substituição Tributária (ICMS ST), é de competência dos Estados e do Distrito Federal a sua instituição e fiscalização. O fato gerador incide sobre as operações posteriores, após a mercadoria circular pelo varejo ou atacado, com a finalidade de inibir a sonegação de tributos. É recolhido de forma mensal aos

Estados. A indústria ou a ela equiparada passa de mera depositária dos valores entre o contribuinte final e o ente público (POHLMANN, 2010).

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)- é de competência dos Municípios e do Distrito Federal. O fato gerador incide sobre a prestação de serviços, que não são alcançados pelo ICMS, como por exemplo, serviços profissionais ou serviços prestados dentro do território do município. De maneira geral, é apurado de forma mensal (POHLMANN, 2010).

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), é administrada pela União. O fato gerador é incidente sobre o lucro das empresas. A empresa deverá obrigatoriamente fazer a opção, entre a tributação pelo Lucro Presumido ou Real. A opção pela tributação da CSLL, deverá ser a mesma escolhida para o IRPJ. Ela possui os mesmos formatos para a sua apuração e prazos de recolhimento do que ele. Não admite-se escolher uma forma de tributação para a CSLL e outra para o IRPJ (POHLMANN, 2010).

O Programa de Integração Social (PIS), está sob a competência da União a sua administração. O fato gerador deste tributo ocorre sobre a receita de venda da empresa ou mesmo sobre a importação de bens e serviços do exterior. Da mesma forma que o IRPJ e a CSLL, deverá ser feita, pela empresa, a opção pela tributação, Lucro Presumido ou Real. É apurado de forma mensal, independente da opção. A diferença, entre o Lucro Presumido ocorre, que nesta sistemática apurasse de forma cumulativa, não permitindo créditos sobre entradas e pelo Lucro Real, é apurado de forma não cumulativa, onde permite-se o regime de débitos pela saída e créditos pelas entradas (POHLMANN, 2010).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), recolhida para a União. Possui os mesmos fatos geradores que o PIS. Da mesma maneira, é apurado e recolhido de forma mensal. Para a Cofins e o Pis, não admite-se regime de tributação diferenciada entre eles, e também, não é permitida opção de tributação diferente daquela feita para o IRPJ e CSLL (POHLMANN, 2010).

Existem outros tipos de tributos, como o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, o Imposto de Propriedade Territorial Urbano - IPTU, e outros que não fazem parte do planejamento tributário.

No próximo item será abordado os Sistemas de Tributação.

## 2.3 SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO

A opção pela tributação deverá ser oficializada a cada início de ano-calendário ou no início das atividades da empresa. Para que esta opção ocorra corretamente o contribuinte deve ter clareza sobre as formas de tributação vigentes e possíveis de enquadramento, tendo a cautela de que a sistemática escolhida não tenha nenhuma vedação para o seu ingresso.

Abaixo far-se-á a apresentação de dois regimes de tributação ao qual o contribuinte pode fazer a opção: Lucro Presumido e Lucro Real que serão objeto deste estudo. Além destes, existem ainda o Lucro Arbitrado e o Simples Nacional que ora não serão apresentados neste estudo.

### 2.3.1 Lucro Presumido

Nesta sistemática de tributação, o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são apurados com base de cálculo incidente sobre a receita bruta e, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são calculados pela presunção do lucro.

Para Santos e Barros (2008, p.39) “o Lucro Presumido é uma forma simplificada de tributação admitida pela legislação tributária federal que agiliza e facilita a fiscalização das empresas e a cobrança do tributo, porque ocorre através de percentuais de presunção do lucro”.

De acordo com o artigo 246º do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, combinado com o artigo 7º da Lei 12.814 de 16 de Maio de 2013, as empresas impedidas de optar pelo lucro presumido por serem obrigadas à apuração do lucro real, com receita de venda de R\$ 78.000.000,00.

Conforme o artigo 1º da Lei nº 9.430 de 27 de Dezembro de 1996, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas passou a ser apurado de forma trimestral, em períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de Junho, 30 de Setembro e 31 de Dezembro, conforme demonstra a figura abaixo:

Figura 1 - Apuração Trimestral – Lucro Presumido

1º Trimestre	Janeiro / Fevereiro / Março	Período de Apuração: 31 de março
2º Trimestre	Abril / Maio / Junho	Período de Apuração: 30 de junho
3º Trimestre	Julho / Agosto / Setembro	Período de Apuração: 30 de setembro
4º Trimestre	Outubro / Novembro / Dezembro	Período de Apuração: 31 de dezembro

Fonte: Elaborada pelo autor.

Ainda de acordo, com o artigo 26º da mesma Lei supracitada, a opção pela tributação com base na sistemática do Lucro Presumido se dará com o pagamento da primeira ou única quota de imposto referente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. Uma vez feita a opção, será ela aplicada a todo período de atividade da empresa em cada ano calendário.

#### a) PIS e COFINS

Na forma do artigo 2º, parágrafo 1º da Lei 9.718 de 27 de Novembro de 1998, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, no regime de incidência cumulativa, é o faturamento mensal, que corresponde a receita bruta, ou seja, a totalidade das receitas auferidas pela Pessoa Jurídica.

Ainda de acordo, com o artigo 3º da Lei 9.718 de 27 de Novembro de 1998, serão excluídas da base de cálculo destas contribuições, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o ICMS Substituição Tributária (ICMS ST), quando destacado em nota fiscal e cobrado do comprador dos bens na condição de substituto tributário ou mero depositário, as devoluções de vendas, das vendas destinadas a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio e das exportações.

De acordo com o artigo 4º da Lei supracitada, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, no regime de incidência cumulativa, são, respectivamente, de sessenta e cinco centésimos por cento (0,65%) e de três por cento (3%).

A apuração e o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins serão efetuados mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

#### b) IRPJ e CSLL

De acordo com o artigo 5º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 93 de 24 de Dezembro de 1997 combinado com os artigos 224º e 519º do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, a Receita de Bruta de Vendas e Serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria. Com base no artigo 3º, parágrafo 9º, inciso I, alínea B, da Instrução Normativa supracitada, integrarão a base de cálculo do IRPJ, os ganhos líquidos e rendimentos auferidos nas operações com rendas variáveis ou ganhos mediante aplicações em rendas fixas.

De acordo com o artigo 7º, inciso VI, da mesma Instrução Normativa, serão deduzidas da base de cálculo do IRPJ, o imposto não cumulativo cobrado destacadamente do comprador ou contratante, do qual o vendedor dos bens seja mero depositário. Com base neste artigo, não se incluem na receita bruta: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ICMS Substituição Tributária (ICMS ST).

A este artigo, combinado com o 5º da mesma Instrução Normativa, em seu Parágrafo 1º, da receita bruta de vendas serão excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos.

A receita bruta conhecida a partir do cálculo demonstrado anteriormente, serão aplicados os percentuais de presunção de lucro, conforme o artigo 3º, parágrafo 2º, da Instrução Normativa 93 de 24 de Dezembro de 1997:

II - 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida na venda de mercadorias;

IV - 32 % (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de prestação de serviços.

De acordo com o artigo 541º do Decreto 3.000 de 26 de Março de 1999, que instituiu o Regulamento do Imposto de Renda, define que a pessoa jurídica, comercial ou civil, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro presumido.

Observado o artigo 542º do mesmo Decreto supracitado, a pessoa jurídica tributada com base no Lucro Presumido, que exceder o valor resultante da

multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, ou seja R\$ 60.000,00 no trimestre, fica sujeita a incidência de adicional do imposto de renda fixado em 10% (dez por cento).

De acordo com o artigo 543º do Regulamento de Imposto de Renda, o adicional sobre o valor excedente da base de cálculo, matéria disciplinada no artigo 542º, será recolhido a União juntamente com o imposto devido, sem nenhuma dedução, nos mesmos prazos e códigos de receita, ao qual se recolhe o imposto apurado com base no artigo 541º do mesmo regulamento.

Ainda de acordo com a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 93 de 24 de Dezembro de 1997, em seu artigo 19º, o imposto de renda devido, apurado ao final de cada trimestre, será pago em quota única, até o último dia do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

Em se tratando do Documento de Arrecadação de Receitas Federais, DARF, mediante a indicação no campo 04, com o código de receita próprio do imposto apurado nesse regime de tributação, 2089, IRPJ para o Lucro Presumido.

A Contribuição Social sobre Lucro Líquido- CSLL, é definida com base no artigo 88º e 89º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 390 de 30 de Janeiro de 2004. A base de cálculo desta contribuição, será apurada em períodos trimestrais, apurada com base no resultado presumido, correspondente aos seguintes valores:

- a) 12% incidentes sobre a receita bruta de venda das mercadorias;
- b) 32% para as prestações de serviços.

Ainda de acordo com o artigo 31º da Instrução Normativa da Receita Federal nº 390 de 30 de Janeiro de 2004, a CSLL devida será determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento) sobre o resultado presumido.

Com base no artigo 33º da mesma instrução normativa, a CSLL relativa a cada trimestre será paga em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

Para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, não há a incidência do adicional de imposto que trata os artigos 542º do Regulamento do Imposto de Renda.

Existem outros tributos para o cálculo do Lucro Presumido, como IPI e ICMS que não diferenciam entre as duas sistemáticas de tributação e não influenciam para o cálculo do Planejamento Tributário.

No próximo item será abordado a forma de tributação para o Lucro Real.

### **2.3.2 Lucro Real**

A tributação pelo Lucro Real apresenta maior complexidade, pois a apuração do PIS e da COFINS ocorre pela sistemática não cumulativa e a apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devem ser efetuadas a partir do Lucro Contábil ajustado.

De acordo com o artigo 247º do Decreto 3.000 de 26 de Março de 1999, que instituiu o Código Tributário Nacional, tem a seguinte definição para Lucro Real: “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.”

Conforme dispõe o artigo 7º da Lei 12.814 de 16 de Maio 2013, as empresas obrigadas à apuração do Lucro Real, cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja R\$ 78.000.000,00.

#### **a) PIS e COFINS**

Na forma do artigo 1º da Lei 10.637 de 30 de Dezembro 2002, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, com a incidência não cumulativa, é o valor do faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas pela Pessoa Jurídica.

Ainda de acordo com o artigo 3º, da Lei 10.637 de 30 de Dezembro de 2002, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, os mesmos tributos e condições que são descritos e utilizados na sistemática do Lucro Presumido.

Conforme o artigo 2º, da Lei 10.637 de 30 de Dezembro de 2002, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, com a incidência não-cumulativa, são, respectivamente, (1,65%) e (7,6%).

No artigo 3º da Lei referenciada no parágrafo anterior, a empresa, a partir dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS apurados, a pessoa jurídica submetida à incidência não-cumulativa poderá descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep), sobre os valores das seguintes operações:

- das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês;
- das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços;
- dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior;
- dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

A apuração e o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS serão efetuados mensalmente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

#### b) IRPJ e CSLL

De acordo com o artigo 2º, Parágrafo 6º da Instrução Normativa Da Secretaria da Receita Federal nº 93 de 24 de Dezembro de 1997, o regime de estimava caracteriza-se por ser um método de antecipação mensal do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, baseado em cálculos provisórios. Em 31 de Dezembro de cada ano, procede-se aos ajustes necessários para determinar se ainda existe saldo de imposto a pagar ou se constaram créditos que serão utilizados em períodos posteriores.

Para Oliveira et al. (2007), a base para iniciar qualquer apuração com base no Lucro Real, está baseada na escrituração mercantil da empresa, contábil e fiscal, ou seja, suas receitas, custos e inclusive despesas, devem estar todas apropriadas pelo regime de competência. Além disso, deverá ela fazer as provisões necessárias, bem como manter em ordem todos os livros fiscais e contábeis que são obrigatórios para as sociedades tributadas por esta sistemática e elaboração das demonstrações contábeis exigidas pela legislação.

Ainda de acordo com o artigo 260º, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, obriga as pessoas jurídicas que são optantes pelo Lucro Real, além

de escriturar os livros de contabilidade exigidos pelas leis e regulamentos, escriturar e manter em boa ordem, o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, para demonstrar o lucro real ajustado, onde serão feitas as adições e exclusões e a partir deste, apurar a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

De acordo com o artigo 248º do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica o lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações. No que diz respeito as adições, segundo o artigo 249º, do mesmo Decreto, na determinação do Lucro Real serão adicionados ao Lucro Líquido do período. Em seu Parágrafo Único faz menção as seguintes situações:

Inciso III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente;

Inciso VII - as doações;

Inciso VIII - as despesas com brindes.

De acordo com o artigo 177º, parágrafo 2º, da Lei 6.404 de 15 de Dezembro de 1976, o Livro de Apuração do Lucro Real, LALUR, existe para assegurar a separação entre a escrituração comercial e fiscal. Essa separação entre essas duas formas de escrituração, se faz necessária, pois o objetivo para os quais elas são elaboradas são diferentes. Na escrituração o intuito é verificar a performance comercial da empresa e sua capacidade de geração de caixa e a escrituração fiscal tem por objetivo a apuração dos tributos sobre as atividades das empresas, por isso, a necessidade de separação entre as duas formas.

De acordo com o artigo 541º do Decreto 3.000 de 26 de Março de 1999, que instituiu o Regulamento do Imposto de Renda, define que a pessoa jurídica, comercial ou civil, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro presumido.

Observado o artigo 542º do mesmo Decreto supracitado, a pessoa jurídica tributada com base no Lucro Real, que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, ou seja R\$ 60.000,00 no trimestre, fica sujeita a incidência de adicional do imposto de renda fixado em 10% (dez por cento). Esse valor será recolhido juntamente com o imposto devido a título do IRPJ.

De acordo com o artigo 31º da Instrução Normativa da Receita Federal nº 390 de 30 de Janeiro de 2004, a CSLL devida será determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento).

As empresas independente da sua forma de tributação, Lucro Real ou Lucro Presumido farão jus ao crédito no PIS ou na COFINS, sobre o valor que pagar no período, referente aos selos de controle de bebidas alcoólicas, matéria que é tratada na Instrução Normativa Receita Federal do Brasil número 1.432, de 26 de dezembro de 2013.

De acordo, com a Lei 11.196 de 25 de Novembro de 2005 e combinada com a Instrução Normativa da Receita Federal número 1.432, de 26 de dezembro de 2013 e incluída pela Instrução Normativa Receita Federal do Brasil 1.518, de 27 de novembro de 2014, no artigo 25º, parágrafo 5º, tem a seguinte redação sobre a matéria:

O estabelecimento poderá deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), devidas em cada período de apuração, crédito presumido correspondente à taxa de que trata o caput efetivamente paga no mesmo período.

Desta forma, poderá o contribuinte a seu critério fazer a escolha entre a dedução no PIS/PASEP ou na COFINS para o abatimento do valor pago a que se refere essa instrução normativa.

Pôde-se através do estudo conhecer as duas sistemáticas de tributação, o Lucro Presumido e Real através dos embasamentos legais. Procurou-se trazer as diferenças entre as duas formas de tributação para que possam evidenciar os impactos entre uma opção ou outra. Além disso, procurou-se evidenciar qual seriam as possíveis vantagens entre elas.

No próximo item será feita a abordagem sobre o Planejamento Tributário.

## 2.4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Na visão de Gomes (2005) o planejamento tributário ocorre de acordo com as necessidades e peculiaridades daquele que se utiliza desta ferramenta. Ele pode ser feito dia a dia, ou mês a mês. Isso será definido de acordo com a complexidade e necessidade do ambiente ao qual se utiliza. Além de entender, esse aspecto, o planejador tributário, deverá possuir um permanente acesso à leituras diárias em livros e revistas, ou utilizar-se de todas as tecnologias disponíveis que mantenha este profissional o máximo possível conectado e acompanhando a todas as alterações na legislação sobre a matéria.

Sobre o planejamento tributário Latorraca (2010, p.37), orienta que:

Costuma-se denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Borges (2000, p.55), por sua vez, menciona que:

A natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotada no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários.

Sobre as alternativas lícitas, de forma incisiva, Fabretti (2005, p.32), afirma que: “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas denomina-se Planejamento Tributário.”

Observado por essa lógica, Gomes (2005, p. 9 *apud* CAMPOS, 1985) faz a seguinte consideração a respeito:

O planejamento tributário é um processo de escolha porque pressupõe, necessariamente, a existência e a análise dos efeitos fiscais de duas ou mais alternativas possíveis. Todavia, sempre se materializa através de uma ação ou omissão do sujeito passivo da obrigação tributária, que impede ou retarda a ocorrência futura do fato gerador, ou reduz os seus efeitos econômicos.

O Planejamento Tributário deve sempre respeitar a Legislação Tributária Brasileira vigente. Qualquer decisão tomada sem embasamento legal não está compreendida dentro deste campo de estudo. Para tanto, Pohlmann (2010, p.17):

Planejamento Tributário é toda e qualquer medida lícita adotada pelos contribuintes no sentido de reduzir o ônus tributário ou postergar a incidência de determinado tributo. O planejamento tributário pode ser visto, também, como o conjunto de atividades permanentemente desenvolvidas por profissionais especializados com o intuito de encontrar alternativas lícitas de reduzir ou postergar a carga tributária das empresas.

Ainda sob a análise de Gomes (2005), o planejamento tributário poderá ser conhecido ou a ele ser referido como: gestão fiscal, elisão fiscal, economia de

tributos ou engenharia tributária. Independente da sua descrição, o objetivo da utilização desta ferramenta consiste em conhecer as possíveis operações que, de fato, se concretizarão e tomarão forma dentro da empresa, evidenciar as obrigações tributárias as quais essas operações estão sujeitas e elencar quais são as alternativas possíveis e legais, para que a empresa empregue a menos onerosa ou possa postergar a incidência do tributo.

No próximo item será apresentado a Elisão Fiscal, Evasão Fiscal e Sonegação Fiscal.

#### **2.4.1 Elisão fiscal, evasão fiscal e sonegação fiscal**

A Elisão Fiscal é uma forma legal encontrada pelas empresas para a redução da carga tributária ou adiantamento da incidência do fato gerador de suas operações, dentro dos preceitos da legislação tributária.

Segundo a análise de (SARANDY *apud* SIQUEIRA; CURY; GOMES, 2010), a elisão pode ser apresentada de duas maneiras: induzida, quando já existe na própria legislação tributária, a previsão legal para o seu uso, como por exemplo, os benefícios de isenção de impostos, para a Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio. A outra forma de ser apresentada, é pela interpretação da legislação tributária, de lacunas encontradas pelo sujeito passivo, que não foram tratadas pelo legislador no momento da redação da normativa. Sendo estas, passíveis, de questionamento jurídico e que somente poderão ser utilizadas após a decisão deferida pelo ente público responsável pela sua redação.

Segundo Cassone (1997, p.191), evadir “é evitar, reduzindo o pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador”.

Na visão Siqueira, Cury, Gomes (2010, p. 4),

A evasão, ao contrário da elisão, consiste na lesão ilícita do fisco, não se pagando o tributo devido, ou pagando-se menos que o devido, de forma deliberada ou por negligência. A evasão pode ser caracterizada como fraude, que é arquitetada antes do fato gerador, com artifícios e simulações no sentido de afastar a incidência do tributo, ou por sonegação, que ocorre depois do fato gerador, com a ocultação do fato perante o fisco e o não pagamento do tributo.

Para Carvalho (2004) o fator que define qual das duas ações o sujeito passivo está praticando, é o momento da ocorrência do fato gerador. Neste sentido, quando a empresa define a ação antes da ocorrência do fato gerador, incide a elisão fiscal. Quando o fato gerador da operação já estiver ocorrido, e sobre esta ação, a empresa define qual medida será tomada, estará ela praticando uma evasão fiscal, com a intenção clara de lesar o entre público.

Para Fabretti (2005, p.33) afirma que “o mau planejamento tributário, redundando em evasão fiscal, que é a redução da carga tributária descumprindo determinações legais e são classificadas como crime de sonegação fiscal.” O artigo 71º da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, define

sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

O planejamento tributário, é um procedimento lícito e transparente, as diferenças entre evasão, elisão e sonegação precisam estar claras para um bom planejamento. Este quando elaborado dentro dos preceitos legais, emanados pela legislação tributária, não é considerado como uma forma de sonegação ao fisco. O objetivo da adoção desta ferramenta, é através de procedimentos lícitos, adotados pela organização, que resultem em redução ou postergação do impacto fiscal. Além de ser embasado dentro das leis vigentes, os negócios jurídicos ao qual a empresa opera devem serem válidos e permitidos.

No próximo capítulo será apresentada a Metodologia que se utilizou para o desenvolvimento do estudo de caso.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A metodologia apresenta os meios que serão realizados para atingir os objetivos e a resposta ao problema de pesquisa. Segundo Prodanov e Freitas *apud* Lakatos e Marconi (2013, p. 48), a pesquisa é um

procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento. Esse procedimento fornece ao investigador um caminho para o conhecimento da realidade ou de verdades parciais.

A pesquisa classifica-se quanto a sua Natureza como uma Pesquisa Aplicada, onde a produção dos conhecimentos gerados serão aplicados para a solução de problemas específicos. Na visão de Prodanov e Freitas (2013, p. 51) “a pesquisa aplicada: objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais.”

No que diz respeito aos Objetivos, a pesquisa classifica-se em Estudo de Caso. O estudo de caso se valerá dos ensinamentos de Diehl e Tatim (2004), a metodologia apresenta uma série de vantagens, sendo algumas delas: o estímulo a novas descobertas, ênfase na totalidade e simplicidade dos procedimentos, mas em contrapartida uma limitação apresentada é que os resultados obtidos são únicos e exclusivamente atribuíveis ao objeto de estudo, não se permite a generalização dos resultados. Já na visão de Ott (2012, p.48) “este tipo de pesquisa envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos visando obter um amplo e detalhado conhecimento.”

Quando refere-se aos Procedimentos Técnicos enquadra-se a pesquisa como documental, onde Gil (2008) destaca como principal diferença entre esses tipos de pesquisa, bibliográfica e documental, a natureza das fontes de ambas as pesquisas. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de vários autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental baseia-se em materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

No momento em que define-se a Abordagem do Problema, utilizar-se-á da pesquisa Quantitativa. Na opinião de Prodanov e Freitas (2013, p. 69) “considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números, opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”.

Assim, conclui-se que a metodologia escolhida para o desenvolvimento do Trabalho de Conclusão de Curso, atendem aos requisitos científicos exigidos e são as mais apropriadas em relação ao tema e problema de pesquisa propostos.

No próximo item será apresentada a Unidade de Análise para o Estudo de Caso.

### 3.2 UNIDADE DE ANÁLISE

A Casa CV, conceituada vinícola gaúcha tem suas instalações na Serra Gaúcha. Além da vinícola, o grupo empresarial tem negócios em outras áreas econômicas. Possui, a Casa CM, indústria que produz sucos, geleias, antepastos e cremes balsâmicos. Além, possui a Casa DM, área de negócios do grupo, que importa e distribui vinhos no território brasileiro, selecionados das melhores regiões vitivinícolas ao redor do mundo. Possui o Complexo Enoturístico Casa VV, que dispõe de uma aconchegante pousada em meio aos vinhedos e conta também com um restaurante que serve a tradicional refeição italiana. Conta também com uma Distribuidora de Vinhos em São Paulo que opera com a finalidade de atender ao maior mercado com rapidez.

Por fim, adquiriu um espaço também localizado na Vale dos Vinhedos, denominado de Jardim LL, um espaço de entretenimento, com lanchonete e centro de compras no mágico Vale dos Vinhedos. Atualmente, todas essas empresas pertencem aos mesmos sócios mas operam cada uma como unidade separada da Casa CV, cada uma possui a sua personalidade jurídica própria.

A proposta para este estudo seria unificá-las na mesma unidade de tributação, extinguindo todas essas empresas e permanecendo apenas uma que operasse com todas essas atividades empresariais e trocando a forma de tributação para o Lucro Real. O intuito através deste planejamento é evidenciar uma possível economia tributária ou concluir que desta forma como estão estruturadas acabam sendo vantajosas para o grupo empresarial na questão da tributação, levando em conta que atualmente todas são tributadas pelo Lucro Presumido.

No próximo item será apresentada as Técnicas de Coleta de Dados para o Estudo de Caso.

### 3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

O método a ser utilizado como técnica de coleta de dados será a Pesquisa Documental. De acordo com Ott (2012, p.46), “pode-se fazer uso de documentos de primeira mão: documentos oficiais, contratos; ou de documentos de segunda mão: relatórios de empresas.” Por meio deste método se utilizará do estudo de dados padronizados, visto que o Planejamento Tributário necessita única e exclusivamente dos dados extraídos dos Balanços Patrimoniais, Demonstrativos de Resultado de Exercício e demais Demonstrações Contábeis elaboradas ao final do exercício social, conforme emana a Lei 6.404 de 15 de Dezembro de 1976 e demais alterações posteriores.

Para este desenvolvimento serão tomados como base os documentos referente ao ano de 2014. Os relatórios contábeis serão obtidas por meio do pedido ao setor responsável de elaboração desses documentos, ou seja, a Contabilidade. No próximo item será apresentada as Técnicas de Análise de Dados para o Estudo de Caso.

### 3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Após se ter coletado os dados nas Demonstrações Contábeis, foi procedida a consolidação das informações de todos os Demonstrativos de Resultado de Exercício das empresas do grupo empresarial. Na sequência foi dada a aplicação da legislação vigente que trata sobre a apuração dos tributos sobre os valores consolidados (Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IR e Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL). Calculou-se os montantes de tributos acima descritos para cada uma das sistemáticas de tributação que serão estudadas, Lucro Real e Presumido em separado. Ao final elaborou-se uma comparação entre as duas sistemáticas de tributação. Para finalizar o estudo procedeu-se com uma análise sobre as duas formas de tributação, verificando qual será a mais vantajosa para a organização em estudo.

No próximo item será apresentada as Limitações do Método e Estudo para o Estudo de Caso.

### 3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E ESTUDO

Uma das limitações que ficará será que o Planejamento Tributário somente terá utilidade para o grupo empresarial ao qual está se utilizando das informações. Essa é uma questão que ocorre devido as particularidades que são únicas e exclusivas deste grupo de empresas. Nenhuma outra empresa, mesmo que similar poderá se utilizar dos modelos aqui apresentados, devido a estrutura de trabalho estar focada para as necessidades e diferenciais deste grupo de empresas. Dentre isso, poderá haver situações de mudam de empresa para empresa. Qualquer parte utilizada deste para outras poderá gerar uma distorção das informações e ainda uma possível evasão tributária, que poderá acarretar em multas ou mesmo fiscalização pelo órgão da administração tributária.

Outra limitação que este planejamento tributário poderá ser utilizado pela empresa por determinado período até que as situações que foram levantadas aqui existam. No momento em que se alterarem, todo este planejamento terá que ser revisto para que se possa atender as novas demandas da empresa, ou seja, ele possui prazo de validade.

No próximo capítulo será apresentado e analisado os resultados encontrados no estudo de caso.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo relata o estudo de caso desenvolvido em um grupo empresarial do ramo vitivinícola da região da Serra Gaúcha. Inicia-se com um breve histórico do grupo, após consolidou-se as informações dos Demonstrativos de Resultado de Exercício das empresas do grupo empresarial.

A seguir, apresenta-se o montante de tributos recolhidos pelo grupo na sistemática do Lucro Presumido. Foram considerados os seguintes tributos de competência federal, o PIS, a COFINS, o IRPJ, a CSLL.

Na sequência, apresentou-se o possível montante de tributos que seriam recolhidos pelo grupo empresarial na sistemática do Lucro Real. Por fim, apresenta-se um comparativo entre as duas sistemáticas de tributação.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A Casa CV é uma vinícola gaúcha dedica especial atenção à elaboração dos espumantes e foi uma das primeiras vinícolas brasileiras a dominar e desenvolver o método *champenoise*<sup>1</sup> de vinificação. Atualmente, possui a maior adega de espumantes da América Latina, com capacidade de seis milhões de garrafas para maturação de leveduras na fermentação em garrafas e investe em produtos com padrão de excelência já reconhecidos internacionalmente.

Os tintos de guarda<sup>2</sup> amadurecem em barris de carvalho franceses e americanos e no final do período passam para a cave<sup>3</sup> apropriada, adquirindo um fino *bouquet*. Já os brancos repousam em tanques de aço inox durante seis meses, para que mantenham os seus aromas primários e possam ser consumidos ainda jovens.<sup>4</sup> A Casa CV também construiu o primeiro Complexo Enoturístico do Brasil e hoje é uma das maiores atrações do Vale dos Vinhedos, no município de Bento Gonçalves, a 120 quilômetros de Porto Alegre. Ao lado da Vinícola, instalaram-se restaurantes e aconchegantes pousadas, com vista para os parreirais. Um lugar

---

<sup>1</sup> *Champenoise*: a segunda fermentação do espumante é na própria garrafa (LUZ, 2012).

<sup>2</sup> Vinhos Tintos de Guarda: são vinhos que permanecem por um período superior a doze meses de maturação (LUZ, 2012).

<sup>3</sup> Cave: Local para guarda dos espumantes, enquanto sofrem o período de maturação (LUZ, 2012).

<sup>4</sup> Jovens: são vinhos consumidos após seis meses da sua produção, não sofrem período de maturação (LUZ, 2012).

cercado de montanhas, a 671 metros de altitude e que guarda o encanto da cultura do vinho.

A vinícola comercializa os seus produtos para os vinte e seis estados da Federação e mais o Distrito Federal. O seu maior mercado de escoamento de produção é o Estado de São Paulo, seguido do Rio de Janeiro. A renomada vinícola ainda está presente em 18 (dezoito) países, sendo eles: Holanda, Alemanha, Áustria, República Tcheca, Canadá, México, Estados Unidos da América, Austrália, China, Hong Kong, Luxemburgo, Bélgica, Polônia, Suécia, Noruega, Dinamarca, Inglaterra e Japão.

A empresa está sempre atenta as tendências do mercado dos vinhos e espumantes. Recentemente adquiriu terras e uma sede de vinificação na região da Campanha, divisa com o Uruguai, onde produzirá vinhos carregados de história<sup>5</sup> e batalhas ocorridas naquela região. Conta também com terras localizadas no Vale dos Vinhedos, importante *terroir*<sup>6</sup> da Serra Gaúcha e com instalações na cidade de Encruzilhada do Sul, que também se encontra na Região da Campanha. A empresa buscou dentro do seu mercado de atuação, um negócio que está crescendo gradativamente, e este é o Projeto Mundo, o qual ocorre à seleção de variedades emblemáticas das melhores regiões vitivinícolas do mundo, buscando o que há de melhor em adaptação de *terroir*. São elaborados em seu país de origem, com supervisão e responsabilidade do enólogo da CV.

A empresa continua a sua expansão dos negócios, recentemente no ano de 2008, foi iniciado um projeto de uma nova empresa em Garibaldi, com o objeto de atuar na importação de vinhos finos e na elaboração de espumantes pelo método *charmat*<sup>7</sup>. Essa nova empresa já soma 24 medalhas e três menções honrosas apenas em 2011. Em 2012, o produto “espumante moscatel” conquista medalha de ouro num renomado concurso francês. Outro segmento atendido pelo grupo empresarial e promissor está trazendo importantes resultados à CV, responsável pela produção de suco de uva, geleias, antepastos e cremes balsâmicos que levam a qualidade da CV em seus produtos.

---

<sup>5</sup> O projeto desta unidade de produção, ainda encontra-se na fase de adaptação. Até o momento não existem linhas de produtos definidas a serem produzidas por esta unidade (LUZ, 2012).

<sup>6</sup> *Terroir*: significa a relação entre o solo e o clima de determinado lugar para o plantio da uva (LUZ, 2012).

<sup>7</sup> *Charmat*: o processo de fermentação dos espumantes ocorre em tanques de autoclave, são tanque de aço inox (LUZ, 2012).

E por fim, atendendo ao seu maior mercado consumidor, no Estado de São Paulo, o grupo empresarial, no ano de 2010, criou um empreendimento denominado de Distribuidora de Vinhos FVCO Ltda., com a finalidade de atender com agilidade ao cliente daquela localidade. Em termos de tempo, uma entrega leva em torno de 3 dias úteis saindo do Rio Grande do Sul, e com esta nova empresa, o prazo é de 1 dia útil.

Importantes lançamentos a vinícola fez desde o ano de 2005 no seu portfólio de produtos e fez com que ainda mais se diferenciasse das demais vinícolas. São produtos ícones de sucesso e que carregam muito história em cada garrafa.

Em 2005, os 130 anos da família V. foram comemorados com grande estilo. Em 2008, no cinquentenário da morte de um dos grandes compositores da música erudita, Heitor Villa Lobos, a vinícola lançou um vinho em sua homenagem. Já em 2011, a vinícola lança um espumante para homenagear a matriarca da família. Um espumante com o seu nome e uma roupagem inédita no mundo. Sem o tradicional rótulo de papel, mas com um delicado brasão e a assinatura da matriarca em 43 gramas de ouro 18k aplicados harmonicamente no dorso da garrafa, com uma pedra do cristal *Swarovski*.<sup>8</sup>

As empresas que compõem o grupo, no ano de 2014, totalizaram um faturamento de aproximadamente R\$ 123.000.000,00 (Cento e Vinte e Três Milhões). Isso representa uma comercialização de vinhos/espumantes de 1,5 (um milhão e quinhentos mil) litros.

## 4.2 A UNIFICAÇÃO DE TODAS AS EMPRESAS QUE COMPÕEM O GRUPO EMPRESARIAL

### 4.2.1 Apuração com base no lucro presumido

As empresas que compõem o grupo empresarial tem como atual modalidade de tributação o Lucro Presumido. Assim, para apurar o IRPJ é aplicado a alíquota de 15% e quando a base de cálculo ultrapassar a faixa de R\$ 240.000,00 (Duzentos e Quarenta mil reais) anuais deverá ser calculado o adicional de 10%. A CSLL tem alíquota incidente de 9% sobre a mesma base de cálculo do IRPJ. A determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL utiliza-se de alíquotas chamadas de Presunção

---

<sup>8</sup> A origem do cristal *Swarovski* é na cidade de Wattens, na Áustria (LUZ, 2012).

de Lucro. Para fins acadêmicos foram calculados na forma anual, mas na prática, devem ser calculados trimestralmente. Para o cálculo do PIS e da COFINS cumulativos, com percentuais de 0,65% e 3,65% respectivamente. Ademais, estes dois últimos impostos são calculados e recolhidos ao governo mensalmente.

a) Cálculo do PIS e da COFINS

Nesse tópico, demonstra-se a tabela de cálculo do PIS e da COFINS, sendo que as alíquotas da modalidade cumulativa são 0,65% e 3% respectivamente. Para encontrar-se a base de cálculo se faz necessário o valor da receita bruta de vendas, deduzidas as devoluções de mercadorias, exportações, vendas a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, além dos impostos que somam ao faturamento, como IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e ICMS ST (Substituição Tributária), neste caso. Observa-se que a empresa possui crédito na COFINS, ao que refere-se a compra de selos de controle para bebidas alcoólicas, conforme o artigo 60 da Lei Nº 11.196 de 21 de Novembro de 2005. Estes dois impostos são calculados de forma mensal.

Quadro 1 – PIS e da COFINS – Lucro Presumido

Alíquota Cumulativa é de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS			
Período 01/01/2014 a 31/12/2014			
Receita Bruta de Vendas		R\$ 122.689.239,55	
(-) Devoluções de Vendas		R\$ 1.740.804,67	
(-) Exportações		R\$ 1.501.132,91	
(-) Vendas Zona Franca de Manaus		R\$ 1.222.923,00	
(-) IPI		R\$ 4.245.536,24	
(-) ICMS ST		R\$ 8.147.804,06	
Base de Cálculo PIS e COFINS		R\$ 105.831.038,67	<b>Crédito Lei Nº 11.196</b>
<b>PIS</b>	<b>0,65%</b>	<b>R\$ 687.901,75</b>	<b>de 21/11/2005</b>
<b>COFINS</b>	<b>3%</b>	<b>R\$ 3.174.931,16</b>	135.050,00
<b>COFINS</b>	<b>3%</b>	<b>R\$ 3.039.881,16</b>	

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

O Quadro 1 mostra que a base de cálculo do PIS e da COFINS, é de R\$ 105.831.038,67 sobre este valor aplica-se a alíquota de 0,65% do PIS e que resulta no valor de R\$ 687.901,75 a recolher e da COFINS, tem-se a mesma base de cálculo, aplicando-se a alíquota de 3%, que resulta no valor de R\$ 3.174.931,16,

deduzido o valor de R\$ 135.050,00, que refere-se ao artigo 60 da Lei 11.196, resultando no valor de R\$ 3.039,881,16 a ser recolhido. Os valores apresentados referem-se ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

Para o próximo item, será demonstrado o cálculo do IRPJ com base no Lucro Presumido.

#### b) Cálculo do IRPJ

O IRPJ é apurado trimestralmente. Para encontrar-se a base de cálculo, utilizou-se de alíquotas denominadas de Presunção de Lucro, aplicando-se alíquotas de 8% para a venda de mercadorias, e 32% para a prestação de serviços sobre o faturamento da empresa. Logo, chegou-se na base de cálculo do IRPJ. Ofereceu-se à tributação do IRPJ os valores obtidos a título de rendas de aplicações financeiras. Após aplicou-se a alíquota 15% e o excedente a R\$ 240.000,00 (Duzentos e Quarenta Mil Reais) anuais aplicou-se a alíquota de 10% sobre o montante apurado. O valor a título de IRPJ somou-se os dois valores encontrados.

Quadro 2 – IRPJ – Lucro Presumido

<b>Alíquota de 15% e Adicional 10%</b>		
<b>Período 01/01/2014 a 31/12/2014</b>		
Receita Bruta de Venda de Mercadorias	R\$	121.413.075,77
(-) IPI	R\$	4.245.536,24
(-) ICMS ST	R\$	8.147.804,06
(-) Devoluções de Vendas	R\$	1.740.804,67
(-) Descontos Incondicionais	R\$	381.909,89
Receita Bruta de Venda de Mercadorias após Deduções	R\$	106.897.020,91
Receita Prestação de Serviço	R\$	1.276.163,78
Presunção de Lucro Venda Mercadorias	8%	8.551.761,67
Presunção de Lucro Prestação de Serviço	32%	408.372,41
Receitas Financeiras		1.261.019,85
Base de Cálculo do IRPJ		10.221.153,93
Cálculo do Imposto de Renda	15%	1.533.173,09
Adicional IRPJ 240.000	9.981.153,93	
Adicional de 10% acima de 240.000 anual	10%	998.115,39
<b>TOTAL IRPJ</b>		<b>2.531.288,48</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

O Quadro 2 mostra que a base de cálculo do IRPJ, ficou fixada em R\$ 10.221.153,93, resultante da aplicação de 8% de presunção de lucro sobre o valor de R\$ 106.897.020,91 das vendas de mercadorias e de 32% de presunção de lucro sobre o valor de R\$ 1.276.163,78 das prestações de serviço. Além do valor de R\$ 1.261.019,85 de receitas financeiras. Sobre essa base de cálculo aplicou-se a alíquota de 15% que resultou no valor de R\$ 1.533.173,09 e sobre o excedente de R\$ 9.981.153,93 aplicou-se 10%, resultando num valor total, a título de IRPJ, a ser recolhido de R\$ 2.531.288,48. Os valores apresentados referem-se ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

Para o próximo item, apresenta-se o cálculo da CSLL.

c) Cálculo da CSLL

A CSLL é apurada trimestralmente. Para encontrar-se a base de cálculo, utilizou-se de alíquotas denominadas de Presunção de Lucro, aplicando-se alíquotas de 12% para a venda de mercadorias, e 32% para a prestação de serviços. Logo, chegou-se na base de cálculo da CSLL. Após aplicou-se a alíquota 9% sobre a base de cálculo, chegando-se ao valor a ser recolhido a título de CSLL.

Quadro 3 – CSLL – Lucro Presumido

<b>Alíquota de 9%</b>		
<b>Período 01/01/2014 a 31/12/2014</b>		
Receita Bruta de Vendas		R\$ 121.413.075,77
(-) IPI		R\$ 4.245.536,24
(-) ICMS ST		R\$ 8.147.804,06
(-) Devoluções de Vendas		R\$ 1.740.804,67
(-) Descontos Incondicionais		R\$ 381.909,89
Receita Bruta de Venda de Mercadorias após Deduções		106.897.020,91
Receita Prestação de Serviço		1.276.163,78
Presunção de Lucro Venda Mercadorias	12%	12.827.642,51
Presunção de Lucro Prestação de Serviço	32%	408.372,41
Base de Cálculo da CSLL		13.236.014,92
Cálculo da Contribuição Social	9%	1.191.241,34
	<b>TOTAL CSLL</b>	<b>1.191.241,34</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

O Quadro 3 mostra que a base de cálculo da CSLL, ficou fixada em R\$ 13.236.014,92, resultante da aplicação de 12% de presunção de lucro sobre o valor de R\$ 106.897.020,91 das vendas de mercadorias e de 32% de presunção de lucro sobre o valor de R\$ 1.276.163,78 das prestações de serviço. Sobre essa base de cálculo aplicou-se a alíquota de 9% que resultou no valor de R\$ 1.191.241,34, a título de CSLL, a ser recolhido. Os valores apresentados referem-se ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

Para o próximo item, apresenta-se a apuração com base no Lucro Real.

#### **4.2.2 Apuração com base no lucro real**

A proposta a qual se propõe esse trabalho, é fazer uma projeção do montante de tributos que seriam recolhidos pelo grupo empresarial do ramo vitivinícola pela sistemática do Lucro Real. Sendo assim, para apurar o IRPJ e CSLL é preciso que toda a Demonstração do Resultado de Exercício esteja consolidada, com todas as informações, inclusive no que diz respeito a Custos dos Produtos e Serviços Vendidos, bem como todas as Despesas de Vendas, Administrativas e Tributárias para que ao final, consiga-se apurar o Lucro Operacional.

Após serão feitas as devidas adições e exclusões, se houver, e assim se encontrará a base de cálculo, a qual será aplicada a alíquota de 15% e ao que exceder o montante de R\$ 240.000,00 (Duzentos e Quarenta Mil Reais) o percentual de 10%, somando as duas encontrar-se-á o valor de IRPJ a recolher. Já para a CSLL, a base de cálculo será a mesma, sendo que o percentual será de 9%.

No que diz respeito ao PIS e a COFINS, esses são apurados com base em alíquotas não cumulativas, que são 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, aplicados sobre a receita bruta de vendas, deduzidas as suas deduções legais gerando o saldo devedor e encontrando-se os créditos permitidos pela legislação vigente, e aplicando sobre as suas bases de crédito os mesmos percentuais, aos quais são deduzidos do montante a ser recolhido. Estes são recolhidos mensalmente.

##### **a) Cálculo do PIS e da COFINS**

Os quadros 4, 5 e 6 são demonstrados os cálculos dos débitos e créditos do PIS e da COFINS na modalidade não cumulativa, onde são calculados pelas saídas os valores devedores e sobre as compras os valores credores. As alíquotas para o

Lucro Real são de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS. Ao final, são deduzidos do valor devedor os créditos possíveis, chegando aos valores a serem recolhidos ou os saldos credores que serão transportados para o próximo período de apuração.

Para o cálculo do valor devedor destes tributos, procede-se da seguinte maneira: obtém-se o valor da receita bruta de vendas, deduzidas as exportações, as vendas a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, além dos impostos que somam-se ao valor do faturamento, como IPI (Impostos sobre Produtos Industrializados) e ICMS ST (Substituição Tributária). Após, aplicam-se as alíquotas para o PIS de 1,65% e COFINS de 7,6% sobre a base de cálculo, resultando no valor devedor.

Para o cálculo do valor credor, a legislação tributária permite que o estabelecimento industrial faça crédito de PIS e da COFINS sobre as seguintes operações: Depreciações dos bens utilizados no processo produtivo; os fretes e carretos utilizados para o transporte e entrega de mercadorias aos clientes; o valor da energia elétrica utilizado no processo produtivo, e as compras de insumos utilizados no processo produtivo e materiais para a comercialização. Além destes, há a previsão legal para o crédito sobre as devoluções de vendas. Assim, os valores destas operações são as bases de crédito. Para este cálculo se utilizam os mesmos percentuais apresentados acima.

Ao final procede-se o encontro entre o saldo devedor e o saldo credor, onde obtém-se o valor a ser recolhido ou o saldo credor que será transportado para o próximo período de apuração. Observa-se que a empresa possui crédito na COFINS, ao que refere-se a compra de selos de controle para bebidas alcoólicas, conforme o artigo 60 da Lei Nº 11.196 de 21 de Novembro de 2005. Reforça-se que o PIS e a COFINS são recolhidos mensalmente.

Quadro 4 – PIS e da COFINS Saída – Lucro Real

Alíquota Não Cumulativa é de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS			
Período de 01/01/2014 a 31/12/2014			
Receita Bruta de Vendas		R\$	122.689.239,55
(-) Exportações		R\$	1.501.132,91
(-) IPI		R\$	4.245.536,24
(-) ICMS ST		R\$	8.147.804,06
(-) Vendas Zona Franca de Manaus		R\$	1.222.923,00
Base de Cálculo PIS e COFINS		R\$	107.571.843,34
<b>PIS</b>	<b>1,65%</b>		<b>R\$ 1.774.935,42</b>
<b>COFINS</b>	<b>7,6%</b>		<b>R\$ 8.175.460,09</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

Quadro 5 – PIS e da COFINS Entrada – Lucro Real

Alíquota Não Cumulativa é de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS			
Período de 01/01/2014 a 31/12/2014			
Compras Industrialização/Comercializ.		R\$	29.896.209,44
Energia Elétrica/Térmica		R\$	568.488,48
Frete e Carretos		R\$	5.653.838,83
Depreciação		R\$	3.458.735,76
Devoluções de Vendas		R\$	1.740.804,67
Base de Crédito PIS e COFINS		R\$	41.318.077,18
<b>PIS</b>	<b>1,65%</b>	<b>R\$ 681.748,27</b>	<b>Crédito Lei Nº 11.196 de 21/11/2005</b> 135.050,00
<b>COFINS</b>	<b>7,6%</b>	<b>R\$ 3.140.173,87</b>	
<b>COFINS</b>	<b>7,6%</b>	<b>R\$ 3.275.223,87</b>	

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

Quadro 6 – PIS e da COFINS Saldo a Recolher – Lucro Real

<b>SALDO A RECOLHER PIS E COFINS - LUCRO REAL</b>		
	PIS A RECOLHER	R\$ 1.093.187,14
	COFINS A RECOLHER	R\$ 4.900.236,23

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

O Quadro 4, mostra que a base de cálculo do PIS e da COFINS pelas saídas, é de R\$ 107.571.843,34 e o valor do PIS resultante da aplicação da alíquota de 1,65% resulta no valor de R\$ 1.774.935,42 sobre as vendas e da COFINS, tem-se a mesma base de cálculo, aplicando-se a alíquota de 7,6%, que resulta no valor de R\$ 8.175.460,09.

No Quadro 5, demonstra-se a base de cálculo de crédito do PIS e da COFINS, que é de R\$ 41.318.077,18, e o valor do PIS resultante da aplicação da alíquota de 1,65% resulta no valor de crédito de R\$ 681.748,27 e da COFINS, tem – se a mesma base de cálculo, aplicando a alíquota de 7,6%, que resulta no valor de crédito de R\$ 3.140.173,87. Além disso, se faz a adição de R\$ 135.050,00 que refere-se ao artigo 60 da Lei 11.196, gera um crédito total de R\$ 3.275.223,87.

No Quadro 6, encontra-se o valor de R\$ 1.093.187,14 de PIS e R\$ 4.900.236,23 a recolher. Os valores apresentados referem-se ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

Para o próximo item, apresenta-se o cálculo do IRPJ e CSLL.

#### b) Cálculo IRPJ E CSLL

Para o cálculo do IRPJ e CSLL, é necessário que a Demonstração do Resultado de Exercício esteja totalmente apurada. Ou seja, deverão estar em sua totalidade escrituradas receitas, custos e inclusive despesas administrativas, de vendas, tributárias e possíveis outras receitas não operacionais que ocorreram dentro do exercício social e que serão oferecidas a tributação. Isso se faz necessário, pois a sistemática do Lucro Real leva em consideração o Lucro Operacional do período para servir como base de cálculo destes impostos e definir o montante de IRPJ e CSLL a ser recolhido. Além desta base de cálculo apurada a partir do DRE (Demonstrativo de Resultado de Exercício), deverão ser adicionadas ou excluídas da base de cálculo, as situações exigidas pela legislação tributária que deverão ser apresentadas no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

Após aplicou-se a alíquota de 15% e o excedente a R\$ 240.000,00 (Duzentos e Quarenta Mil Reais) anuais aplicou-se a alíquota de 10% sobre o montante apurado. O valor a título de IRPJ somou-se os dois valores encontrados.

No primeiro momento, far-se-á a apresentação do Demonstrativo do Resultado de Exercício consolidado de todas as empresas.

Quadro 7 – Demonstrativo de Resultado de Exercício Consolidado

<b>DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DE EXERCÍCIO</b>	
<b>CONSOLIDADO - PERÍODO DE 01/01/2014 A 31/12/2014</b>	
RECEITA DE VENDAS	122.689.239,55
Vendas de Produtos	
Vendas a Prazo	118.523.687,68
Vendas Exportação	1.501.132,91
Receitas com Industrializações	1.388.255,18
Receitas com Industrialização	
Receitas com Prestações de Serviços	
Receitas Prestações de Serviço	1.276.163,78

Continua...

Deduções de Vendas	35.525.412,01
Devoluções de Vendas	2.018.022,45
IPI S/ Vendas	4.245.536,24
ICMS S/ Vendas	10.593.896,75
PIS S/ Vendas	R\$ 1.774.935,42
COFINS S/Vendas	R\$ 8.175.460,09
ISS S/Vendas	187.847,11
ICMS ST S/ Vendas	8.147.804,06
Descontos Incondicionais	381.909,89
RECEITA LÍQUIDA	87.163.827,54
CUSTO DOS PRODUTOS/SERVIÇOS VENDIDOS	51.658.510,03
Estoques Iniciais	45.012.416,84
Compras	27.806.033,63
(-) Estoques Finais	42.070.149,73
Mão de Obra e Encargos	10.575.095,52
Gastos Gerais de Fabricação	10.335.113,77
LUCRO BRUTO	35.505.317,51
DESPESAS OPERACIONAIS	25.635.672,30
Despesas com Pessoal	3.705.592,28
Despesas Administrativas	2.164.545,63
Despesas com Vendas	16.545.711,55
Despesas Tributárias	614.835,51
Despesas Financeiras	2.604.987,33
Receitas Financeiras	1.251.019,85
Receitas Financeiras	1.251.019,85
LUCRO OPERACIONAL	11.120.665,06
Despesas com Imposto de Renda	4.216.510,12
Despesas com Contribuição Social	1.526.583,64
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	5.377.571,29

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

O Quadro 7 mostra o Demonstrativo de Resultado de Exercício Consolidado para o período de 01/01/2014 a 31/12/2014 de todas as empresas de compõem o grupo empresarial do ramo vitivinícola da região da Serra Gaúcha. A receita bruta de vendas atingiu o montante no período de R\$ 122.689.239,55. As deduções de vendas, que englobam os impostos incidentes sobre as atividades da empresa, bem

como as devoluções de vendas e descontos incondicionais somam-se em R\$ 35.525.412,01. Totalizando uma receita líquida no período de R\$ 87.163.827,54. Os custos dos Produtos/Serviços Vendidos totalizaram R\$ 51.658.510,03. O Lucro Bruto, que resulta da Receita Líquida de Vendas deduzida dos Custos dos Produtos e Serviços, chega-se ao valor de R\$ 35.505.317,51. Já o Lucro Operacional, resulta no valor de R\$ 11.120.665,06, encontrado pela dedução do Lucro Bruto, das despesas operacionais e soma das receitas financeiras. Os valores de Imposto de Renda e Contribuição são apresentados detalhadamente abaixo. Ao final demonstra-se um Lucro Líquido no período de R\$ 5.377.571,29.

No segundo momento, apresenta-se o Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, onde serão feitas as devidas adições que irão somar ao Lucro Operacional obtido no DRE (Demonstrativo de Resultado de Exercício) formando a nova base de cálculo para a determinação do IRPJ e CSLL a ser recolhido.

Quadro 8 – Demonstrativo Lucro Real – LALUR

<b>DEMONSTRATIVO LUCRO REAL - LALUR</b>	
<b>Período de 01/01/2014 a 31/12/2014</b>	
RESULTADO DO PERÍODO	11.120.665,06
ADIÇÕES	5.841.375,43
Depreciações	3.458.735,76
Bonificações/Brindes	2.382.639,67
Base de Cálculo do IRPJ/CSLL	16.962.040,49

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

No Quadro 8, evidencia-se o Demonstrativo do Lucro Real – LALUR. Neste demonstrativo consegue-se através das adições, que totalizaram o valor de R\$ 5.841.375,43 referente a depreciações e Bonificações, somado ao resultado do período no valor de R\$ 11.120.665,06, chegar na base de cálculo do IRPJ e CSLL no valor de R\$ 16.962.040,49. Os valores apresentados referem-se ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014. No terceiro momento, apresenta-se o efetivo cálculo do IRPJ e CSLL. Lembra-se ainda, que estes impostos deverão ser apurados via Balanço de Redução/ Suspensão ou de forma trimestral e ajustado ao final do Exercício Social. Para fins acadêmicos utilizou-se uma apuração de forma anual,

pois o objetivo é avaliar o montante de impostos a serem recolhidos e não o seu efetivo pagamento.

Quadro 9 – IRPJ – Lucro Real

<b>IRPJ - LUCRO REAL</b>		
<b>Alíquota de 15% e Adicional 10%</b>		
Base de Cálculo do IRPJ		16.962.040,49
Cálculo do Imposto de Renda	15%	2.544.306,07
Adicional IRPJ	240.000	16.722.040,49
Adicional de 10%	10%	1.672.204,05
<b>TOTAL IRPJ</b>		<b>4.216.510,12</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

No quadro 9, evidencia-se o cálculo efetivo do IRPJ, que a partir da base de cálculo de R\$ 16.962.040,49 aplicou-se o percentual de 15% ao qual resultou num valor de R\$ 2.544.306,07. Sobre o excedente de R\$ 16.722.040,49 aplicou-se o percentual de 10%, totalizando o valor de R\$ 4.216.510,12 a recolher a título de IRPJ para a o período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

A seguir demonstra-se o Cálculo da CSLL pelo Lucro Real.

Quadro 10 – CSLL – Lucro Real

<b>CSLL - LUCRO REAL</b>		
<b>Alíquota de 9%</b>		
Base de Cálculo da CSLL		16.962.040,49
Cálculo da Contribuição Social	9%	1.526.583,64
<b>TOTAL CSLL</b>		<b>1.526.583,64</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

No quadro 10, evidencia-se o cálculo efetivo da CSLL, que a partir da base de cálculo de R\$ 16.962.040,49 aplicou-se o percentual de 9% ao qual resultou num valor de R\$ 1.526.583,64 a recolher a título de CSLL para o período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

A seguir far-se-á um comparativo entre o Lucro Presumido e Lucro Real.

### 4.3 COMPARATIVO LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL

O Quadro 11 apresenta os montantes de impostos que são recolhidos na modalidade atual de tributação da empresa, ou seja, o Lucro Presumido. Na sequência far-se-á a apresentação do montante de tributos que a empresa passará a recolher caso opte em alterar o seu regime de tributação para o Lucro Real.

Quadro 11 – Comparativa Lucro Presumido X Lucro Real

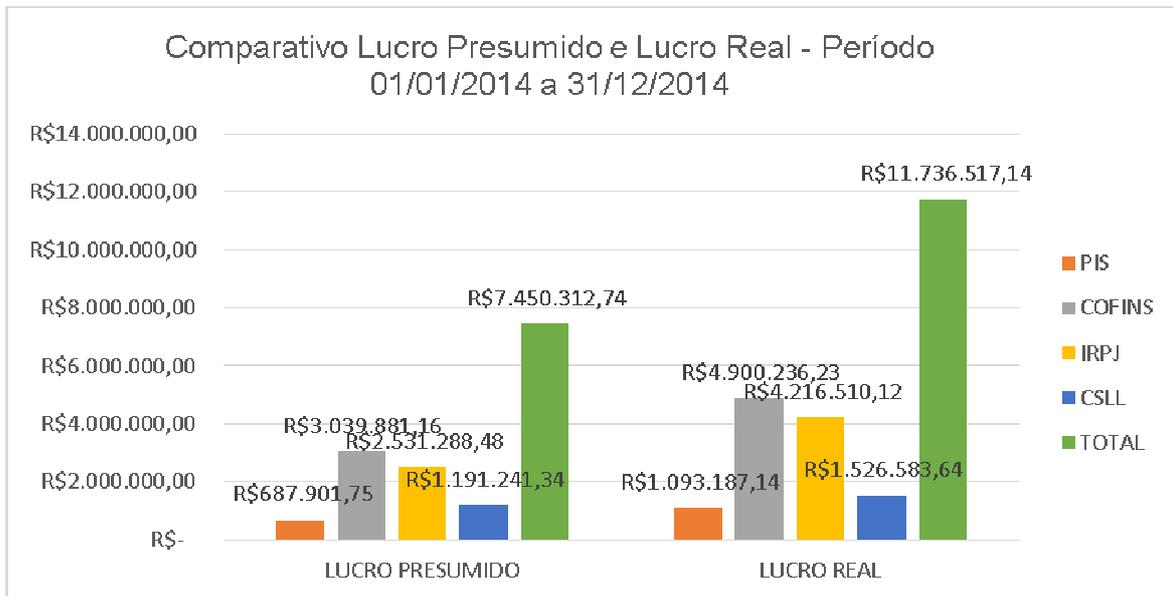
<b>LUCRO PRESUMIDO</b>		<b>LUCRO REAL</b>	
<b>Período 01/01/2014 a 31/12/2014</b>		<b>Período de 01/01/2014 a 31/12/2014</b>	
PIS	R\$ 687.901,75	PIS	R\$ 1.093.187,14
COFINS	R\$ 3.039.881,16	COFINS	R\$ 4.900.236,23
IRPJ	2.531.288,48	IRPJ	4.216.510,12
CSLL	1.191.241,34	CSLL	1.526.583,64
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 7.450.312,74</b>	<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 11.736.517,14</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

Com base no Quadro 11, pode-se evidenciar que na sistemática do Lucro Presumido será recolhido o montante de R\$ 7.450.312,74 a título de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Já com base na sistemática do Lucro Real, a empresa recolherá numa possível mudança de tributação o valor de R\$ 11.736.517,14. Os valores apresentados referem-se ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014.

O Gráfico 1 ilustra os montantes de impostos pelas duas formas de tributação e destaca os valores que foram levantados com a tributação do Lucro Presumido e Lucro Real.

Gráfico 1 – Gráfico Comparativo Lucro Presumido X Lucro Real



Fonte: Elaborada pelo autor com dados da empresa estudada.

Com base no Gráfico 1, pode-se visualizar o montante de impostos entre o Lucro Presumido e o Lucro Real. Pode-se com facilidade verificar a diferença entre os montantes de impostos. Verifica-se, por exemplo, que o IRPJ para o Lucro Presumido tem um montante de R\$ 2.531.288,48 e para o Lucro Real o valor apresenta-se no valor de R\$ 4.216.510,12. Verifica-se, portanto que para o Lucro Real o montante de impostos a recolher seria de R\$ 11.736.517,14 e para o Lucro Presumido R\$ 7.450.312,74 para o PIS, COFINS, CSLL e IRPJ. Fazendo um comparativo entre as duas sistemática evidenciaria no pagamento de R\$ 4.413.466,41 a mais a título de impostos estudados.

4.5 ANÁLISE DO CASO

Através do estudo de caso apresentado procurou-se, de forma mais detalhada possível, elaborar um Planejamento Tributário para um grupo de empresas do ramo vitivinícola da região da Serra Gaúcha.

No primeiro momento foi apresentado o montante de tributos que as empresas do grupo recolhem ao ente federal a título do PIS, COFINS, CSLL e IRPJ na sistemática do Lucro Presumido. Para tanto, consolidou-se a partir das peças contábeis elaboradas com data base de 31/12/2014 de ambas as empresas e calculou-se o montante de tributos a serem recolhidos. Para essa forma de tributação unificou-se as informações de todas as empresas que compõem o grupo, como se a empresa fosse uma única. Pode-se num contexto geral, avaliar que o

Lucro Presumido, é uma forma mais simples de tributação da empresa e num sentido amplo, o faturamento é a base para a tributação dos tributos federais.

No segundo momento, foi proposta a verificação do montante de tributos que seriam recolhidos por estas mesmas empresas, agora consolidadas como um grupo empresarial tributado a partir da sistemática do Lucro Real. Para tanto, utilizou-se das Demonstrações Contábeis findadas em 31/12/2014, ao qual consolidou-se para que se pudesse estruturar as bases de cálculo dos tributos. A consolidação do Demonstrativo de Resultado de Exercício, além de facilitar o planejamento tributário, evidencia uma nova forma de reestruturação da empresa onde deixaria de existir várias empresas para existir apenas uma única com todos os objetos sociais.

Pode-se avaliar nesse estudo que num primeiro momento, haveria a necessidade de uma reestruturação societária, onde necessitaria do fechamento de cinco empresas, permanecendo apenas uma ativa. Além das demais alterações contratuais, eleva a quantidade de novas obrigações acessórias com o advento da mudança da sistemática de tributação. Os Demonstrativos obrigatoriamente precisam ser levantados dentro do período para o fechamento dos impostos, principalmente do IRPJ e CSLL, que dependem do balancete trimestral ou balanço de redução e suspensão para serem calculados.

Pelo estudo desenvolvido pode-se chegar à conclusão que para esse grupo de empresas, a melhor sistemática de tributação, de fato ainda é a que atualmente a empresa opta: o Lucro Presumido. Essa conclusão foi verificada em virtude dos cálculos anteriormente desenvolvidos. Na Tabela 11, apresenta o valor de R\$ 7.450.312,74 no Lucro Presumido e o valor de R\$ 11.736.517,14 no Lucro Real.

Assim, uma possível tributação pelo Lucro Real oneraria a empresa com o pagamento de R\$ 4.413.466,41 (Quatro Milhões, Quatrocentos e Treze Mil, Quatrocentos e Sessenta e Seis Reais e Quarente e Um Centavos) a mais a título de impostos estudados.

Dentre as possíveis variáveis que contribuíram de forma eminente para o acréscimo de impostos pelo Lucro Real, diz respeito as alíquotas do PIS e da COFINS (1,65% e 7,6%) sobre o faturamento. Além disso, as bases de cálculo para créditos destes dois impostos não são altas, representam menos de 50% (Cinquenta por cento) do faturamento da empresa. Assim, a combinação de alíquotas superiores àquelas do Lucro Presumido e a baixa base de cálculo de créditos, por consequência geram baixo crédito que acaba elevando o valor a ser recolhido.

No que diz respeito ao IRPJ e CSLL, pode-se afirmar que pela sistemática de apuração do Lucro Real, seria mais vantajosa, devido ao montante de todas as despesas operacionais serem deduzidas da base de cálculo. Mas, quando aplica-se a adição à base de cálculo de despesas não dedutíveis como é o caso, das depreciações e brindes/doações acaba elevando a base de cálculo do IRPJ e CSLL, o que culmina para o maior valor a ser recolhido.

Pode-se observar que no Lucro Real, a base de cálculo do IRPJ e CSLL encontrada do Demonstrativo de Resultado de Exercício na Tabela 7, no valor de R\$ 11.120.665,06, praticamente é a mesma que foi encontrada no Lucro Presumido quando aplica-se os percentuais de presunção de Lucro, o que influencia é que no Lucro Real adiciona-se 6.000.000(Seis Milhões) a base de cálculo para estes dois imposto devido as duas despesas indedutíveis.

O crescimento em termos percentuais no recolhimento dos impostos chegou-se a 53%(Cinquenta e três por cento), o que reflete que no momento atual, a melhor opção que a empresa poderá fazer é permanecer no regime de tributação do Lucro Presumido.

A seguir far-se-á a apresentação das Considerações Finais deste estudo

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final deste trabalho pode-se afirmar que o conhecimento adquirido ao longo deste estudo contribuiu de forma substancial para o aprofundamento do tema. Este estudo proporcionou um conhecimento diferenciado sobre o assunto, verificado pelo início do desenvolvimento, em comparação com aquele que se detém neste momento.

A justificativa de sua elaboração se deu pela relevância qualitativa e que o Planejamento Tributário tem para a organização, que o adota, com o intuito de verificar qual é o impacto na economia tributária com a unificação de empresas do mesmo grupo empresarial do ramo vitivinícola da região da Serra Gaúcha adotando a sistemática de tributação pelo Lucro Real.

Em relação ao objetivo geral, que era identificar qual é o impacto na economia tributária com a unificação de empresas do mesmo grupo empresarial do ramo vitivinícola da região da Serra Gaúcha optando pelo Lucro Real, em comparação ao atual regime de tributação no Lucro Presumido, onde tributam individualmente por empresa, foi atingido e demonstrado através do desenvolvimento do estudo de caso. Foi possível verificar que através da sistemática do Lucro Real, a empresa oneraria em R\$ 4.413.466,41(Quatro Milhões, Quatrocentos e Treze Mil, Quatrocentos e Sessenta e Seis Reais e Quarente e Um Centavos) a maior a título dos tributos estudados.

Os objetivos específicos também foram atingidos, pois fora demonstrada a unificação de todas as empresas que compõem o grupo empresarial, onde após se propôs a tributação pelo Lucro Real e revelando o montante de tributos que seriam recolhidos através desta sistemática. Com base nesta tributação o valor dos tributos estudados foram de R\$ 11.736.517,14 (Onze Milhões, Setecentos e Trinta e Seis Mil, Quinhentos e Dezessete Reais e Quatorze Centavos).

O segundo objetivo também fora atingido, pois ao passo que desenvolveu-se a primeira etapa foi possível fazer uma comparação com as empresas na sistemática de tributação pelo Lucro Presumido, que é o atual regime de tributação das empresas. Através da correta definição do objetivo geral e objetivos específicos foi possível obter-se uma resposta satisfatória ao problema de pesquisa. Ao final deste pode-se verificar a melhor forma de tributação para esse grupo de empresas.

A proposta para este estudo foi unificar essas empresas na mesma unidade de tributação, extinguindo todas essas empresas e permanecendo apenas uma que operasse com todas as atividades empresariais e trocando a forma de tributação para o Lucro Real. O intuito através deste planejamento foi evidenciar uma possível economia tributária ou concluir que desta forma como estão estruturadas acabam sendo vantajosas para o grupo empresarial na questão da tributação, levando em conta que atualmente todas são tributadas pelo Lucro Presumido. Pode-se concluir ao final deste estudo, que a melhor forma de tributação para esse grupo de empresas, é de fato, o Lucro Presumido, que é o atual regime de tributação.

A relevância do estudo para o grupo empresarial, foi evidenciar de forma conclusiva que as empresas estão no regime de tributação correto. Conclui-se a este ponto que o estudo evidenciou que uma possível mudança na tributação deste grupo de empresas para o Lucro Real geraria um ônus tributário relevante.

Além disso, reafirma ao grupo empresarial, que desta forma, estarão tributando as empresas de acordo com o regime de tributação em que podem atuar, dentro dos preceitos da Legislação Tributária Brasileira. Dentro da estrutura em que estão organizadas, não lesar o fisco e ainda promovem uma elisão fiscal. Reafirma-se que uma reorganização societária, obrigatoriamente, enquadraria o grupo empresarial no Lucro Real, sem opção de manter-se no Lucro Presumido, pelos impeditivos de permanência neste regime de tributação.

Na visão acadêmica, a relevância do estudo, esteve presente no que tange ao aprofundamento do conhecimento sobre o Lucro Presumido e Lucro Real, matéria relevante e que para um profissional que dominará a área de Controladoria e Finanças de uma organização, a avaliação da melhor sistemática de tributação para as empresas é fundamental, já que o ônus tributário, conforme foi demonstrado, poderá ser bastante contencioso no momento em que a empresa faz a opção errada pela tributação.

E, por fim, sugere-se a continuidade deste estudo, refinando-o ainda mais e atualizando-o dentro das novas perspectivas que surgirem dentro do ambiente corporativo, e que essa ferramenta possa ser aliada as demais para a tomada de decisão eficaz da empresa.

## REFERÊNCIAS

BARROS, Fernanda Monteleone. **A Evolução das Obrigações Tributárias nas Constituições Brasileiras e os Reflexos no Atual Regime Tributário de Energia Elétrica**. 2012. 49 f. Trabalho de Conclusão do Curso de Especialização (Especialista no curso de Direito da Regulação do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP) – Curso de Pós Graduação *Lato Sensu*. Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Brasília. 2002. Disponível em: <<http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/243>.> Acesso em: 20 Ago. 2015.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL, Lei nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 de Dezembro de 1976.

BRASIL, Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 29 de Março de 1999.

BRASIL, Lei nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 30 de Dezembro de 2002.

BRASIL, Lei nº 4.502, de 30 de Novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 30 de Novembro de 1964.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 de Outubro de 1966.

BRASIL, Instrução Normativa nº 1.518, de 27 de Novembro de 2014. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.432, de 26 de dezembro de 2013. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 de Novembro de 2014.

BRASIL, Instrução Normativa nº 1.432, de 26 de Dezembro de 2013. Dispõe sobre o registro especial a que estão sujeitos os produtores, engarrafadores, cooperativas de produtores, estabelecimentos comerciais atacadistas e importadores de bebidas alcoólicas. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 de Dezembro de 2013.

BRASIL, Lei nº 11.196, de 21 de Novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 22 de Novembro de 2005.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988.

BRASIL, Lei do Ajuste Tributário nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 de Dezembro de 1996.

BRASIL, Lei nº 12.814, de 16 de Maio de 2013. Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 de Maio de 2015.

BRASIL, Instrução Normativa SRF nº 093, de 24 de Dezembro de 1997. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 29 de Dezembro de 1997.

BRASIL, Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de Janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. **Diário Oficial de União**. Brasília, DF, 02 de Fevereiro de 2004. BRASIL, Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 de Novembro de 1998. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOOGLE. **IBPT**. Pelo 5º ano seguido, Brasil arrecada muito, mas não dá retorno. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2171/Pelo-5o-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno>>. Acesso em: 29 Ago. 2015.

GOMES, Luiz Carlos de Moraes. **A importância do Planejamento Tributário em Consonância com a Contabilidade**. Porto Alegre: Tributária, 2005.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Planejamento Tributário**. 1 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2012.

LUZ, Loraine. **Storia Valduga: da imigração a elite do vinho**. 1. ed. Porto Alegre: Estação de Projetos, 2012.

OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OTT, Ernani. **Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. 1. ed. São Leopoldo: Unisinos, 2012.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. 5. ed. Paraná: IESDE, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, S. Ferro. **Imposto de Renda Pessoa Jurídica para Contadores: Simples Nacional, CSLL, PIS/PASEP e COFINS**. 3. ed. São Paulo: IOB, 2008.

SANTOS, Cleônimo dos; MEIRELLES, Taíse Araújo. **Exame de Suficiência em Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: IOB, 2012.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. Planejamento Tributário. **Revista CEPPG – CESUC – Centro de Ensino Superior de Catalão**, n. 25, 2º Semestre/2010.2